



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **LAKUM – KTL, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2023, čj. 23516/23/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2024, čj. 25 Af 31/2023-115,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2024, čj. 25 Af 31/2023-115, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 060 580 Kč a penále 20 % z doměřené částky, a to z důvodu vyloučení části žalobcem uplatněných nákladů vynaložených na pořízení reklamních a propagačních služeb od společností TONDINO SE a PAMBROKE Media s. r. o. Podle správce daně vznikl právní vztah s těmito dodavateli za účelem snížení základu daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Smlouvy byly uzavřeny mezi účelově spojenými osobami a ceny se liší od cen, které by byly dosaženy mezi osobami nespojenými, přičemž žalobkyně rozdíl uspokojivě nevysvětlila. Žalovaný odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl a výměr potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě, který jí vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Krajský soud shledal většinu žalobních námitek nedůvodnými. Žalobkyně byla součástí řetězce jinak spojených osob, svědčí o tom mimo jiné mnohonásobné navýšení ceny v řetězci s oběma dodavateli. Toto navýšení je natolik extrémní (105x v řetězci s dodavatelem PAMBROKE Media s. r. o. a 81x v řetězci s dodavatelem TONDINO SE), že představuje zásadní znak neobvyklosti transakce, když samotná výše musela být zarážející i pro podnikatele bez zkušeností, jímž však žalobkyně nebyla. Objednané reklamy ekonomicky racionální nebyly, účelem bylo zejména snížení základu daně. Konstrukci stanovení referenčních cen, za které by transakci realizovaly nespojené osoby, shledal krajský soud správnou. Způsob, jakým žalovaný odůvodnil výši obvyklé provize pro reklamní agenturu jako zprostředkovatele, kterou bylo třeba přičíst, však shledal nepřezkoumatelným.

[3] V rozsudku ze dne 17. 5. 2024, čj. 7 Afs 121/2023-44 (pozn.: týkajícího se rovněž žalobkyně, stejné daně, ale jiného zdaňovacího období - 2013), se NSS vyjádřil i k výši marže (obvyklé provize) 20 %, kterou shledal zákonnou, když daňové orgány vyšly z daňovým subjektem předloženého znaleckého posudku Ing. Hálka, který tuto hodnotu jako obvyklou uvedl.

[4] Žalobkyně v daňovém řízení i v této věci předložila znalecký posudek Ing. Hálka včetně jeho dodatku č. 1 ze dne 30. 9. 2019. Tento dodatek obsahuje stanovení obvyklé výše zprostředkovatelské provize na 25 %. Závěr žalovaného, že obvyklá výše provize činí i podle znaleckého posudku Ing. Hálka 20 %, tak podle krajského soudu neobstojí. Nepřičtení provize ve výši 25 % nemohl odůvodnit ani odkaz na rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44 (resp. rozsudek NSS čj. 7 Afs 121/2023-44), neboť šlo o reklamu v jiném časovém období a dodatek č. 1, vztahující se na rok 2014, nemohl být zohledněn z důvodu zachování vytyčených kritérií srovnatelnosti. Žalovaný tak nedostatečně vysvětlil, proč nepřihlédl k výši obvyklé provize, kterou Ing. Hálek určil v dodatku č. 1 znaleckého posudku na 25 %. Krajský soud nepředjímá, zda správná výše provize je 20 %, či 25 %. Odvolací námitku žalobkyně však nebylo možné vypořádat pouze odkazem na názor NSS vyjádřený ve skutkově odlišné věci (odlišné časem).

II. Argumentace účastníků řízení

Kasační stížnost žalovaného

[5] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[6] Stěžovatel namítá, že vypořádal výši provize, resp. nezohlednění dodatku znaleckého posudku, nejen v bodech 192 a 235 napadeného rozhodnutí (na které krajský soud odkazuje v napadeném rozsudku a které považuje za nedostatečné), ale rovněž v bodech 204 až 219, kde se věnoval odvolacím námitkám týkajícím se hodnocení znaleckého posudku a jeho dodatku, přičemž dospěl k závěru, že znalecký posudek ani jeho dodatek nelze použít jako relevantní důkaz pro stanovení referenčních cen za

pokračování

reklamu. Toto vypořádání krajský soud zcela pominul, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[7] Už správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že znalecký posudek stanovil interval referenčních cen účelově. Zdrojové podklady nebyly v pořádku a objektivita údajů ve znaleckém posudku byla zastřena účelem jejich zpracování, resp. zadáním, tj. dle potřeb klienta.

[8] Dodatek znaleckého posudku stanovující provizi 25 % hodnotil stěžovatel zejména v bodech 210 a 214 až 218 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že závěry znalce v dodatku znaleckého posudku vychází z nedostatečné dokumentace, protože znalcem užitá zdrojové podklady jsou nesrovnatelné s reklamními službami poskytnutými žalobkyni, nebo údaje o rozsahu, místě a čase poskytnutí reklamních služeb vůbec neobsahují. V bodech 214 až 216 stěžovatel vysvětlil, že znalec použil pomocný ceník, který se zcela či zčásti nevztahuje na období, ve kterém byla reklamní plnění žalobkyni dodavateli PAMBROKE Media a TONDINO SE poskytnuta. Stěžejní je též skutečnost, že nově použitou výši provize 25 % v dodatku znalec nijak blíže nezduvodnil, v zásadě ji bez dalšího použil ve výpočtu, aniž by vysvětlil, proč se oproti znaleckému posudku zvýšila o 5 %. Jak správce daně, tak i stěžovatel dospěli k závěru, že znalecký posudek včetně dodatku nelze použít jako relevantní důkaz ke stanovení referenční ceny. Daňové orgány tak odmítly stanovení referenční ceny za reklamu znalcem jako celek, nikoliv pouze co se výše provize týče.

[9] Stěžovatel neopřel své odůvodnění pouze o závěry z rozsudků NSS čj. 7 Afs 13/2021-44 a čj. 7 Afs 121/2023-44, i když je přesvědčen, že dopadají i na tuto věc. Vztahovaly se sice k dani z příjmů právnických osob za předcházející období, nicméně z výpovědi znalce Ing. Hála ke čtyřem znaleckým posudkům týkajícím se let 2012 až 2014 vyplynulo, že marže 20 % (pozn. NSS: přesněji *provize* jako odměna za zprostředkování obchodu; výraz *marže* není v daném kontextu přílehlavý, ačkoli ho stěžovatel i žalobkyně užívají *promiscue*) se v těch letech vůbec neměnila. Pokud krajský soud dovodil časovou nepřilehlavost rozsudků týkajících se dřívějších zdaňovacích období, zřejmě měl na mysli, že cena za reklamu v čase roste. To je však podle stěžovatele splněno, neboť nominální výše marže (provize) díky pohybu cen roste, i když je procento konstantní. Ve všech třech zdaňovacích obdobích byl skutkový stav prakticky totožný, následně předložené obdobné dodatky znaleckých posudků obsahovaly nevysvětlené zvýšení marže (provize) na 25 %, přesto NSS ve zmíněných rozsudcích potvrdil marži 20 %.

[10] Ve vztahu k samotnému stanovení marže (provize) zprostředkovatele stěžovatel shrnul, že použil sazbu 20 % nikoliv na základě znaleckého posudku, ale proto, že vyplynula z výpovědi znalce Ing. Hála dne 16. 4. 2018 (viz str. 90 a 91 zprávy o daňové kontrole). Znalec neuvedl, že by se procentní výše marže (provize) měla v obdobích let 2012 až 2014 měnit a žalobkyně ji v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nezpochybňovala.

Vyjádření žalobkyně

[11] Žalobkyně poukázala na délku napadeného rozhodnutí, jež čítá 52 stran. Považuje je za značně nepřehledné a špatně srozumitelné. Stěžovatel ve vztahu k marži (provizi) odkazuje na různé pasáže svého rozhodnutí, které měl krajský soud přehlédnout. Je zjevné, že jednotlivé skutečnosti jsou opakovaně uváděny na různých místech, popř. jsou součástí argumentace k jiným námitkám. Nelze se tedy divit, že krajský soud výslovně neuvedl veškeré oblasti napadeného rozhodnutí, které se marže (provize) týkaly. Nic to však nemění na tom, že krajský soud vypořádal tuto otázku v rámci celého jejího obsahu a správně dospěl k závěru, že je rozhodnutí nezákonné.

Replika stěžovatele

[12] Stěžovatel opáčil, že napadené rozhodnutí je logicky členěno a žádný právní předpis nestanovuje jeho maximální délku. Znalecký posudek i jeho dodatek byly předloženy již v prvoinstančním řízení správci daně, který je hodnotil ve zprávě o daňové kontrole, jež je odůvodněním platebního výměru. Stěžovatel se s jeho hodnocením ztotožnil. Kromě zopakování svého stanoviska z vyjádření dodal, že rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří jeden celek.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutečnost, že krajský soud při svém posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného co do úvahy o aplikovatelné výši provize nezohlednil všechny jeho body, které stěžovatel považuje za relevantní, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá. Klíčové je, že krajský soud zřetelně vysvětlil, proč je podle něj rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Ostatně stěžovatel s tímto posouzením v kasační stížnosti polemizuje.

[16] Předmětem posouzení kasačním soudem je pouze otázka, zda stěžovatel dostatečně vysvětlil, proč při stanovení referenční ceny nepoužil marži ve výši 25 % vyplývající z dodatku znaleckého posudku.

[17] Podle stěžovatele vycházel krajský soud při zkoumání stanovení obvyklé provize zprostředkovatele nesprávně jen z bodů 192 a 235 napadeného rozhodnutí. V bodě 192 stěžovatel konstatoval, že už správce daně v rámci daňové kontroly zohlednil skutečnost, že žalobkyní navázané smluvní vztahy byly uzavřeny s reklamními agenturami, a v návaznosti na to navýšil zjištěné referenční ceny o provizi zprostředkovatele 20 %, přičemž tato výše vychází ze sdělení znalce (viz str. 90 zprávy o daňové kontrole). Na str. 90 zprávy o daňové kontrole správce daně konstatuje, že při stanovení ceny obvyklé vzal na základě námitek daňového subjektu nově v úvahu provizi zprostředkovatele, a to ve výši uvedené znalcem při protokolovaném jednání dne 16. 4. 2018 (viz str. 14 protokolu o jednání), kde znalec sdělil, že dle jeho osobní zkušenosti činí nezbytná provize zprostředkovatele 20 %. Podle str. 14 protokolu o jednání na otázku správce daně znalci

pokračování

Ing. Hálkovi, aby uvedl, jakým způsobem stanovil nezbytnou provizi zprostředkovatele 20 %, znalec odpověděl, že z osobní zkušenosti. Z kontextu ostatních položených otázek vyplývá, že byly kladeny souhrnně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2012 až 2014.

[18] Z výše uvedeného plyne, že žalovaný v bodě 192 napadeného rozhodnutí neodkazuje na znalecký posudek, jak se mylně domníval krajský soud, ale na vyjádření znalce při výslechu ze dne 16. 4. 2018, kde znalec skutečně hovořil o provizi ve výši 20 %. S ohledem na kontext předcházejících otázek lze zároveň usoudit, že záměrem znalce bylo vyjádřit své hodnocení i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014, to však nyní není podstatné. Klíčové je, že odkaz žalovaného (stěžovatele) na „sdělení znalce“ není v rozporu se spisovým materiálem. Nutno připustit, že formulace sama o sobě může být zavádějící, nicméně v kontextu odkazu na str. 90 zprávy o daňové kontrole, který je obsažen v bodu 192 napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že podkladem pro tento stěžovatelův závěr rozhodně nebyl znalecký posudek, ani jeho dodatek č. 1, jak uvádí krajský soud.

[19] Stěžovatel skutečně v bodech 204 až 210 a 214 až 218 napadeného rozhodnutí hodnotil jak znalecký posudek, tak i jeho dodatek, a dospěl mimo jiné k závěru, že dodatek znaleckého posudku nelze považovat za relevantní důkazní prostředek ve věci zjištění intervalu referenčních cen reklamních služeb (bod 218). Izolovaně lze sice konstatovat, že stěžovatel výslovně nezmiňuje odmítnutí provize ve výši stanovené písemně v dodatku, nicméně jeho závěr je nutné číst v kontextu mechanismu, jakým způsobem byl interval referenčních cen určen. Připočtení provize má zhojit „nedokonalost“ vzorku zdrojových dokumentů, který obsahuje smlouvy dostatečně nereflektující porovnávanou transakci, zde smlouvu s reklamní agenturou; sama připočtená provize je již součástí referenční ceny. Ostatně, z rozsudku čj. 7 Afs 121/2023-44, bod 47, vyplývá, že NSS to i tehdy chápal stejně.

[20] Z judikatury NSS se podává, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je obecně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kvůli kterým skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Správní orgán přitom nemusí reagovat na každou dílčí námitku. Může totiž vystavět vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci pak námitky účastníků neobstojí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má proto své místo zejména v situacích, kdy správní orgán opomene na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (rozsudek NSS ze dne 14. 1. 2025, čj. 1 Afs 172/2024-59, bod 34 a tam citovaná judikatura).

[21] Lze si samozřejmě představit detailnější odůvodnění nepoužití hodnoty provize uvedené v dodatku č. 1 ke znaleckému posudku, a to i v souvislosti s tím, že v bodě 109 odvolání žalobkyně poukazovala na to, že správce daně nedostatečně odůvodnil výši provize, když dodatek ke znaleckému posudku uvádí 25 %. Přes všechny nedostatky je však nutné považovat posouzení žalovaného za přezkoumatelné. Vysvětlil jednak to, proč nepovažoval znalecký posudek ani jeho dodatek za relevantní důkazní prostředky ve vztahu ke zjištění intervalu referenčních cen (tedy včetně provize) a zároveň uvedl,

z jakého zdroje dospěl k výši marže 20 %. Nelze tedy souhlasit s krajským soudem, že rozhodnutí žalovaného nebylo možné přezkoumat. Žalovaný sice explicitně nereagoval na odvolací námitku v bodě 109, nicméně vystavěl vlastní ucelenou argumentaci, v jejíž konkurenci odvolací námitka neobstojí.

[22] NSS při svém posouzení zohlednil i odkaz na zprávu o daňové kontrole, to však není v rozporu s tezí, že rozhodnutí správního orgánu by mělo obstát samo o sobě, bez nutnosti obsah interpretovat či jinak objasňovat pomocí správního spisu (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2022, čj. 4 Afs 195/2022-35, bod 21). Zpráva o daňové kontrole totiž je podle § 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, považována za odůvodnění dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Zohlednění i jejího obsahu je v souladu se zásadou jednotnosti správního řízení, podle níž je nutné na rozhodnutí správních orgánů hledět jako na jeden celek, přičemž tato rozhodnutí se mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech a mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně a naopak (rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2025, čj. 9 As 226/2024-43, bod 38).

[23] Stěžovatel zároveň trefně namítá, že krajský soud toliko povšechně odmítl možnost aplikovat provizi vztahující se na starší zdaňovací období, a to s cílem zachovat vytyčená kritéria srovnatelnosti, aniž by se zamyslel nad specifiky procentuálního určení výše provize jako přírážky za zprostředkování. Ta se totiž nemusí kvůli změnám cenové hladiny upravovat, protože, jak správně uvádí stěžovatel, ze své podstaty na ně reaguje automaticky. Vyjadřuje totiž poměr k celku, nikoli nominální hodnotu podléhající inflaci či dalším vlivům. Pokud se tedy zvýší nominální hodnota služby, stejně tak se zvýší nominální výše provize. Pochopitelně obecně není vyloučeno ani to, že dojde i k nárůstu procentní hodnoty, nicméně ze spisu ani z jiných indicií neplyne, že by k tomu mělo dojít mezi lety 2013 a 2014, a ani žalobkyně nic takového nenaznačovala.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2025

Eva Šonková
předsedkyně

pokračování

2 Afs 263/2024 - 41

e
n
á
t
u